

ПРИНЦИП ПРОЗРАЧНОСТИ В МЕЖДУНАРОДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРАВИЛАХ



Роман А. ШЕПЕНКО,
профессор, доктор
юридических наук,
профессор кафедры
административного и
финансового права МГИМО
МИД России

РЕЗЮМЕ

Международные налоговые правила подчинены общеправовым и специальным правовым принципам, а также концепциям налогообложения, которые составляют основу режима, установленного этими правилами. К числу специальных правовых принципов относится принцип прозрачности. Он реализуется через различные формы обмена информацией. Выделяются несколько направлений его действия. В качестве гипотезы можно предположить, что направления действия принципа прозрачности не ограничены только противодействием налоговому избежанию и уклонению, а также нарушению таможенного законодательства. В настоящей статье предпринята попытка рассмотрения отдельных вопросов содержания и реализации принципа прозрачности в международных налоговых правилах.

Ключевые слова: налоговые правила, обмен информацией, международные договоры

Для правового регулирования налоговых отношений с участием иностранных лиц либо осложненных иностранным элементом государства и территории используют различные налоговые меры, а также административные процедуры, в ходе которых реализуются права и обязанности участников. Эти отношения регламентируются международными налоговыми правилами, которые подчинены общеправовым и специальным правовым принципам, а также концепциям налогообложения, составляющим основу режима, установленного этими правилами.

Не заявляя об исключительной отраслевой и иной принадлежности, к числу специальных правовых принципов международных налоговых правил можно отнести принцип прозрачности.

На английском языке в составе названия данного принципа задействован английский термин «transparency». Он имеет следующие значения: «1) прозрачность 2) транспарант» [25, С. 770]. Не является

THE PRINCIPLE OF TRANSPARENCY IN INTERNATIONAL TAX RULES

SUMMARY

International tax rules are subject to general legal and special legal principles, as well as to the concepts of taxation, which form the basis of the regime established by these rules. Special legal principles include the principle of transparency. It is implemented through various forms of information exchange. There are several directions of its activity. As a hypothesis, it can be assumed that the directions of the transparency principle are not limited only to countering tax avoidance and evasion, as well as violation of customs legislation. In the given article an attempt to consider some issues of the content and implementation of the principle of transparency in international tax rules is made.

Key-words: tax rules, principle of transparency, international contracts

PRINCIPIUL TRANSPARENTĂȚII ÎN REGULILE FISCALE INTERNAȚIONALE

SUMAR

Regulile fiscale internaționale cad sub incidența principiilor generale și speciale de drept, precum și a conceptelor de impozitare, care, împreună, formează baza regimului juridic instituit de aceste reguli. Principiile speciale de drept includ principiul transparenței. Acest principiu se realizează prin diverse forme de schimb de informații. Se evidențiază câteva direcții de acțiune ale acestuia. În calitate de ipoteză, se poate presupune că direcțiile de acțiune ale principiului transparenței nu se limitează la lupta împotriva fraudei și evaziunii fiscale, precum și la încălcările legislației vamale. Prezentul articol prezintă o încercare de clarificare a unor dificultăți legate de conținutul și implementarea principiului transparenței în regulile fiscale internaționale.

Cuvinte-cheie: regulile fiscale, schimb de informații, contracte internaționale.

ошибкой идентифицировать принцип как информационная открытость. Однако изучение разных источников показало, что часто рассматриваемый термин используется через союз «и» с английским словом



«openness» [15, P. 3]. В свою очередь, оно имеет следующие значения: «1) откровенность; прямой 2) очевидность» [25, С. 903]. В связи с этим, в целях ограничения, использование термина «прозрачность» представляется более уместным.

В публикациях термин «прозрачность» используется обычно без слова «принцип» для ссылки на отсутствие прозрачности в различных сферах, например, при назначении судей [2, P. 182]; часто критикуется процесс принятия решений, будь то в отдельном государстве [14, P. 150 ; 17, P. 222, 240] или в международной организации [21, P. 343 ; 22, P. 243]. В нескольких значениях (непризнании налогоплательщиком) он может быть применен для указания на режим налоговой прозрачности товарищества [5, P. 799].

Термин «принцип прозрачности» встречается в национальном законодательстве. Он использован в ст. 126 Акта США 1994 года «О соглашениях Уругвайского раунда», ст. 36 Бюджетного кодекса РФ 1998 года.

В связи с достаточно разноплановым использованием термина «прозрачность», в сочетании или без слова «принцип», существует объективная потребность в уточнении содержания принципа прозрачности.

Провозглашение и реализация этого принципа является подтверждением практического значения приписываемого различным политическим деятелям высказывания «Кто владеет информацией – тот владеет миром».

Передача (предоставление) сведений является основой, наверное, любой юридической процедуры. Различные международные договоры, некоторые из которых были заключены еще в XIX веке, предусматривают обмен информацией; примером может служить **Конвенция о международном обмене официальными документами (Брюссель, 1886 г.). Закономерно, что этот инструмент используется и в международных налоговых правилах, которые в значительной мере основаны на внутренних и внешних заимствованиях.**

Можно выделить несколько направлений действия принципа прозрачности, а именно:

- противодействие налоговому **избежанию и уклонению**;
- противодействие нарушению таможенного законодательства;
- обеспечение исполнения обязательств из международного договора.

Как следует из содержания некоторых международных договоров, обмен информацией может осуществляться также в целях обеспечения возможно более высокого уровня согласованности и единообразия таможенных систем и усиления изучения проблем, возникающих в ходе развития и улучшения таможенной техники и таможенного законодательства (ст. IV Конвенции о создании Совета Таможенного Содружества (Брюссель, 1950 г.)).

Принцип прозрачности нельзя в полной мере отнести к новым, но активное апеллирование к нему, прежде всего в контексте **противодействия налоговому избежанию и уклонению**, по всей видимости начинается лишь с глобализацией экономик и на волне борьбы с налоговыми гаванями.

Его утверждение обусловлено провозглашением других принципов: государства благосостояния (англ. – welfare state) и свободы перемещения людей, товаров, капитала и услуг.

Так, в Нидерландах подъем государства благосостояния нашел свое выражение в значительном росте государственных расходов и уровней налогообложения с середины 50-х годов XX века [4, с. 280]. Францию называют вторым европейским государством после Германии, которое демонстрирует очень высокую общую фискальную нагрузку на основании модели, характеризующейся различным сочетанием прямых и косвенных налогов и взносов для финансирования очень щедрого государства благосостояния [19, P. 97]. 80-е годы XX века считаются десятилетием так называемого кризиса государства благосостояния [24, P. 95].

Принципы свободы перемещения людей, товаров, капитала и услуг провозглашены в частности в актах первичного права региональных объединений (ст. 34-35, 45, 56, 63 Договора о функционировании ЕС (Рим, 1957 г.), п. 1(ii) ст. 55 Договора об Экономическом сообществе западноафриканских государств (Котону, 1993 г.)). Естественно, они регулярно упоминаются в специальной литературе, в том числе для характеристики гармонизации налогообложения [20, с. 638].

Обязательства, принятые государством согласно принципу благосостояния, и реализация принципов свободы перемещения выявили неспособность властей контролировать в одностороннем порядке проявившиеся такие негативные последствия для целей управления, как например, налоговое избежание и уклонение. Соответственно, возникшие проблемы привели к необходимости провозглашения нового принципа, который основан на взаимодействии двух и более государств (территорий).

Работа над прозрачностью была начата под эгидой Лиги Наций и продолжена ОЭСР.

В конце 30-х годов XX века при проведении опросов большинство представителей государств отмечали трудности, с которыми они столкнутся в процессе обмена информацией и называли разные причины. Эти причины показывали на первый взгляд значительное разнообразие, но при более близком рассмотрении было очевидно, что в основе проблемы были заявлены сложности изменения национального законодательства, чтобы разрешить требовать информацию от их подданных, которая необходима не для внутренних целей, а для удовлетворения запроса другого государства [12, с. 2].

Этот вопрос был возвращен в международную повестку дня в конце 90-х – начале 2000-х годов.

В 1998 году отсутствие прозрачности (англ. – lack of transparency) было возведено ОЭСР в ранг признака налоговой гавани [6, с. 22-23].

В 2002 году было подготовлено модельное соглашение ОЭСР об обмене информацией по налоговым вопросам.

Столкнувшись с традиционной неэффективностью инструментария международного права против современных вызовов, была реализована идея временного расширения состава участников ОЭСР посредством уч-

реждения в 2009 году Глобального форума по прозрачности и обмену информацией для налоговых целей.

Относящуюся хронологию можно расширить за счет различных событий, но признано, что исходной точкой необходимости информационной открытости является 2008 год, когда были преданы огласке сведения о многочисленных счетах американских налогоплательщиков в швейцарском банке «UBS», а одним из главных достижений – одобрение в 2013 году стандарта автоматического обмена информацией [16, с. 8, 12].

Важно, что в результате массированного политического давления небольшие государства и территории начали заключать соглашения об обмене информацией и соглашения об устранении двойного налогообложения и, соответственно, вносить необходимые изменения в национальное законодательство.

В результате международным налоговым правилам были подчинены государства и территории, которые обычно считаются налоговыми гаванями. Это заявление подтверждается Обменом письмами между Великобританией и Бермудскими островами касательно договоренности об обмене налоговой информацией (Лондон, 2007 г.), Соглашением между Республикой Финляндия и Островом Мэн об обмене информацией по налоговым вопросам (Осло, 2007 г.) и т.д.

Использование соглашений об устранении двойного налогообложения обусловлено тем, что эти международные договоры также содержат положения об обмене информацией; **возможность компетентных властей договаривающихся государств обмениваться информацией о налогоплательщиках признана одним из наиболее действенных положений таких соглашений против налогового избежания** [8, с. 391].

В тех случаях, когда их нормы не обеспечивали реализацию принципа прозрачности в современном его понимании, подписывались протоколы о новой редакции статьи об обмене информацией. Эта ситуация была характерна для международных договоров Швейцарии, в которой длительное время придерживались узкого подхода. На протяжении второй декады XXI века было достигнуто несколько договоренностей и не только с соседями по континенту: ст. XI Протокола (Берн, 2010 г.) к Конвенции между Канадой и Швейцарией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доход и капитал (Берн, 1997 г.), ст. VII Протокола (Мехико, 2009 г.) к Конвенции между Федеральным советом Швейцарии и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доход (Мехико, 1993 г.) и др.

С точки зрения содержания суть изменений состояла в частности в том, что если изначально соответствующая норма предусматривала, что компетентные власти договаривающихся государств обмениваются информацией, необходимой для выполнения только положений конвенции, то в новой редакции статьи, через союз «или», было добавлено также указание об администрировании и исполнении национального законодательства.

В дополнение к названным международным договорам обмен информации в налоговой сфе-

ре может быть предусмотрен административными соглашениями. Они заключаются министерствами, департаментами или их подразделениями, иногда без вовлечения министерств иностранных дел и, следовательно, не через дипломатические каналы. Такие соглашения не представляются в парламент для утверждения, не ратифицируются и, с некоторыми исключениями, обычно не публикуются [23, с. 54-55]. Примером такого источника является Соглашение между Министерством РФ по налогам и сборам и Налоговым директором Королевства Норвегии о взаимной административной помощи и обмене информацией по налоговым вопросам (Осло, 2004 г.).

В целом, реализация принципа прозрачности посредством обмена информацией между компетентными властями является ярким примером административной составляющей налогового права. Как известно, в отношении налогового права в целом и отдельных его институтов, иногда поднимаются вопросы, производные от идеи автономии права. Сведения о принципе прозрачности показывают бесперспективность отрицания того, что та же ответственность, предусмотренная налоговым законодательством, является административной, а не налоговой. Попытки подмены административной составляющей, умалить ее значение нельзя признать конструктивными.

В сферах противодействия нарушению таможенного законодательства практика государств и территорий не связана с громкими разоблачениями. Тем не менее, ее значение не стоит недооценивать. Личный опыт показывает, что компетентные власти используют данную возможность и затем представители основывают свои доводы на полученной информации в суде [26].

Правовой основой предоставления информации для противодействия нарушению таможенного законодательства являются соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи в таможенных делах, но возможны различные названия таких международных договоров; в качестве примера можно назвать Соглашение между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилия о взаимной помощи в предотвращении, расследовании и пресечении таможенных нарушений (Бразилия, 2001 г.). Обмен информацией предусмотрен ст. 3 этого соглашения.

В международных договорах о взаимной помощи в налоговых делах включаются положения о предоставлении информации о национальных налоговых системах, об изменениях и дополнениях налогового законодательства. В таможенных аналогах говорится об информации по определению происхождения товаров, тарифной классификации и т.п. Такая информация необходима для выполнения положений международного договора или национального законодательства.

На уровне публикаций признано, что прозрачность является одной из составляющей, необходимой для получения комплексной информации о налоговой системе [10, с. 253]. Она связывается также с дискреционными полномочиями налоговых органов: считается, что при распространении коррупции административное усмотрение ведет к неопределенности налогового режима [1, с. 255]. Наверное, закономерно, что в



таких контекстах прозрачность имеет статус демократической ценности [3, с. 11].

Это оценки несколько иного порядка, но они стоят достаточно близко к **обеспечению исполнения обязательств из международного договора**. Данная составляющая принципа прозрачности не связана с **противодействием налоговому избежанию и уклонению, а также** нарушению таможенного законодательства.

В данном случае прямая аналогия с обеспечением исполнения обязательств в гражданском праве неуместна.

В целях реализации принципа прозрачности для обеспечения исполнения обязательств в международный договор включаются положения об обмене информацией о процедурах, мерах, об изменениях законов и постановлений, а также об их применении (ст. 16.4, 16.5, 18.5 Соглашения о выполнении ст. VI ГАТТ 1994 года (Марракеш, 1994 г.)).

Во внешней торговле активизация обращения к принципу прозрачности имела место в начале 80-х годов XX века, что было обусловлено в том числе активизацией включения в национальное законодательство специальных положений и применения антидемпинговых пошлин. Так, в 1980 году антидемпинговое законодательство было у 49 государств [7, с. 2]. В США за период с 1970 по 1976 годы было инициировано 1 035 антидемпинговых дел, а с 1980 по 1986 годы – 3 046 [9, с. 6]. В совокупности на американском континенте в течение 80-х годов порядка 80 % всех действий против иностранных конкурентов были осуществлены через антидемпинговые дела [18, с. 132].

Исходные правила антидемпингового обложения были согласованы на многосторонней основе (Соглашение о выполнении ст. VI ГАТТ (Женева, 1979 г.)), но национальное законодательство и правоприменительная практика государств различались. В результате договаривающиеся государства столкнулись с проблемой нехватки информации. Согласованной реакцией стало обращение в том числе к принципу прозрачности. Этому вопросу была посвящена рекомендация Комитета по антидемпинговой практике ГАТТ 1983 года «О прозрачности антидемпинговых процедур».

При заключении международных договоров государства и территории принимают на себя обязательство обеспечить соответствие своих нормативных актов и административных процедур согласованным правилам (п. 4 ст. XVI Соглашения об учреждении ВТО (Марракеш, 1994 г.)). **Исполнение этого обязательства** обеспечивается приданием гласности и предоставлением соответствующей информации.

Таким образом, рассматриваемый принцип определяет исходные начала двух видов информации. Первый вид информации необходим для выполнения положений международного договора или национального законодательства. Второй вид – это **информация о** нормативных актах, административных процедурах и правоприменительной практике.

Обмен информацией осуществляется в определенных формах. Указания на них можно встретить еще

в ранних документах Лиги Наций. Так, в первый проект двусторонней конвенции об административной помощи по вопросам налогообложения 1927 года было включено положение об обмене информацией по запросу [13, с. 23]. В 1946 году в одном из комментариев к подобному проекту было констатировано, что возрастающее число налоговых соглашений предусматривает автоматический обмен информацией между национальными властями дохода [11, с. 52].

На сегодняшний день выделяются несколько форм обмена информацией, а именно:

- обмен информацией по запросу;
- автоматический обмен информацией;
- инициативный обмен информацией.

Обмен информацией по запросу не требует комментариев. Автоматический обмен обусловлен важностью информации для администрирования или обеспечения соблюдения налогового законодательства другой договаривающейся стороной, а также необходимостью обеспечения исполнения обязательств из международного договора. Инициативный обмен основан, в частности, на предположении возможных налоговых потерь другой договаривающейся стороны.

На нормативном уровне иногда предпринимаются попытки раскрытия содержания форм обмена информацией. Она имеет место в ст. 3 Директивы Совета (ЕС) 2011 года № 16 «Об административном взаимодействии в сфере налогообложения и отмене Директивы 77/799/ЕЭС». Соответствующие «определения» представляют собой, по большей части, добавление уточняющих слов в понятие или противопоставления используемых в нем терминов.

В национальном законодательстве ряда государств указания на отдельные формы обмена информацией появились лишь недавно. В их числе Россия – ст. 1(9) Федерального закона 2017 года № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний». В России федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному по контролю и надзору в области налогов и сборов **предоставлено право утверждать перечень государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией. Примером реализации этого права является **Приказ ФНС России 2018 года № ММВ-7-17/784@.****

Для предотвращения нарушений таможенного законодательства используются две формы **обмена информацией: по запросу и** инициативный обмен.

Для обеспечения исполнения обязательств из международного договора предусмотрен обмен информацией по запросу и автоматический обмен информацией о процедурах, мерах, об изменениях законов и постановлений, а также об их применении.

Международными договорами может быть предусмотрен обмен информацией:

- в сфере введения и применения поименованных мер государственного регулирования внешнеторговой деятельности (п. 1 ст. 3.4

Соглашения между ЕАЭС и его государствами-членами, с одной стороны, и КНР, с другой стороны, о торгово-экономическом сотрудничестве (Астана, 2018 г.);

- об изменении таможенного законодательства, процедурах, пошлинах и товарах, подчиненных импортным и экспортным ограничениям, а также в отношении предотвращения, расследования и пресечения таможенных нарушений (ст. 65 Договора об учреждении Общего рынка Восточной и Южной Африки (Лилонгве, 1994 г.)).

Рассмотренные вопросы содержания и реализации принципа прозрачности указывают на необходимость разграничения собственно принципа прозрачности и использования термина «прозрачность» и его производных в различных источниках информации. Для целей международных налоговых правил принцип прозрачности не связан с процессом принятия решений. Очевидно, что он не требует и перевода национального налогового законодательства на иностранные языки.

В заключение следует констатировать, что принцип прозрачности реализуется через обмен информацией и можно выделить несколько направлений его действия. Он может **обеспечивать исполнение обязательств из международного договора. Утверждение принципа прозрачности обусловлено провозглашением других принципов: государства благосостояния и свободы перемещения людей, товаров, капитала и услуг. В международных налоговых правилах принцип прозрачности определяет исходные начала двух видов информации: необходимой для выполнения положений международного договора или национального законодательства и о нормативных актах, административных процедурах и правоприменительной практике. В отличие от налоговой сферы для предотвращения нарушений таможенного законодательства используются пока только две формы обмена информацией: по запросу и инициативный обмен.**

Библиография:

1. Clark W.S. Tax Policy for Investment. In: *eJournal of Tax Research*, 2007, vol. 5, nr. 2, p. 244-265.
2. Cochrane J., Melville G., Marsh I. *Criminal Justice: An Introduction to Philosophies, Theories and Practice*. L.: Routledge, 2004. 247 p.
3. Dam K.W. Significance of the Reciprocal Trade Agreements Act. In: *Trade Policy Analyses*, 2004, vol. 6, nr. 4, 14 p.
4. Flip de Kam. *The Netherlands / The Tax System in Industrialized Countries* / by K. Messere. Oxford Un-ty Press, 1998. 461 p.
5. Goyette N. Tax Treaty Abuse: a Second Look. In: *Canadian Tax Journal*, 2003, vol. 51, nr. 2, p. 764-805.
6. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue. P.: OECD Publications, 1998. 84 p.
7. Hartigan J.C., Vandebussche H. *Why does the WTO have an Antidumping Agreement?* Un-ty of Oklahoma, Catholic Un-ty of Louvain-la-Neuve, 2009. 37 p.
8. Holmes K. *International Tax Policy and Double Tax Treaties: an Introduction to Principles and Application*. IBFD, 2007. 414 p.
9. Horlick G.N., Shea E.C. The World Trade Organization Anti-dumping Agreement. In: *Journal of World Trade*, 1995, vol. 29, nr. 1, p. 5-31.
10. Ky Cao. *The Changing Capital Markets of East Asia*. N.Y.: Routledge, 1995. 354 p.
11. League of Nations Fiscal Committee Report on the Work of the Tenth Session of the Committee. Document C.37.M.37.1946.II.A. Geneva, March 20th to 26th, 1946.
12. League of Nations Fiscal Committee Report to the Council on the Seventh Session of the Committee. Document C.490.M.331.1937.II.A. Geneva, October 11th to 16th, 1937.
13. League of Nations: Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion Double Taxation and Tax Evasion: Report Document C. 216. M. 85 L., April 12th, 1927.
14. Lloyd P.J., Vautier K.A. *Promoting Competition in Global Markets: A Multi-National Approach*. Cheltenham: Edward Elgar, 1999. 220 p.
15. McGowan L., Phinnemore D. *A Dictionary of the European Union*. L.: Europa, 2002. 520 p.
16. Oberson X. *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*. Edward Elgar Publishing, 2015. 288 p.
17. Peerenboom R. *China's Long March toward Rule of Law*. Cambridge Un-ty Press, 2002. 692 p.
18. Rosenberg J.M. *Encyclopedia of the North American Free Trade Agreement, the New American Community and Latin-American Trade*. Westport: Greenwood Press, 1995. 576 p.
19. Scabrosetti S. *National Case Studies of European Tax Systems and Tax Reforms / Tax Systems and Tax Reforms in Europe* / by L. Bernardi, P. Profeta. N.Y.: Routledge, 2003. 336 p.
20. Simonović Z., Jeločnik M., Subić J. Tax Policy in Serbian Agriculture. In: *Journal Economics of Agriculture*, 2013, vol. LX, iss. 3, p. 637-651.
21. *The Reality of International Law: Essays in Honour of Ian Brownlie* / by G.S. Goodwin-Gill, S. Talmon. Oxford: Clarendon Press, 1999. 648 p.
22. *The Role of the World Trade Organization in Global Governance* / by G.P. Sampson. N.Y.: UN Un-ty Press, 2001. 308 p.
23. Vierdag E.W. *Het Nederlands Verdragenrecht*. Zwolle, 1995, 156 c.
24. Went R. *The Enigma of Globalisation: A Journey to a New Stage of Capitalism*. L.: Routledge, 2002. 164 p.
25. Мюллер В.К., Дашевская В.Л., Каплан В.А. и др. Новый англо-русский словарь. 3-е изд. Москва: Русский язык, 1995. 880 с.
26. Постановление Арбитражного суда Московского округа 2017 года № Ф05-7722/17 по делу № А40-174421/2016 / официально опубликовано.

